

ENERGIALADVOKATA DAMASO RUISA-HARABO KOLOMERA [DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 22. februārī (1)

Lieta C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise

[VAT and Duties Tribunal, Londona (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi – Pakalpojumu sniegšana un preču piegāde, kas cieši saistīti ar sociālo aprūpes darbu un sociālo nodrošināšanu, kā arī bērnu un jauniešu aizsardzību – Organizācijas, kas atzītas par labdarības organizācijām – Privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana – 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkta interpretācija

1. Šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesa saskaras ar jēdzienu “labdarības organizācijas”, kas Sestās direktīvas par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) (2) 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktā tiek lietots, lai noteiktu to atbrīvojumu piemērošanas jomu, ar kuriem tiek veicināta ar sociālo aprūpes un sociālo nodrošināšanas darbu un bērnu un jauniešu aizsardzību cieši saistītu pakalpojumu sniegšana un preču piegāde (3).

2. VAT and Duties Tribunal [PVN un nodevu tiesa] (Apvienotā Karaliste) izskata lietu jautājumā par to, vai “partnership” (personālsabiedrības) veikta izmitināšanas un aprūpes vietu apsaimniekošana ir pieliekama ar nodokli. Tā ir formulējusi trīs jautājumus, no kuriem mutvārdu procesā ir iztirzājis tikai otrais, jo uz pirmo un pēdējo varētu atbildēt pirms tam Reglamenta 104. panta 3. punktā paredzētajā kārtībā, ņemot vērā, ka atbildes skaidri izriet no judikatūras.

I – Interpretājamās Kopienas tiesību normas

3. Sestās direktīvas X sadaļa regulē atbrīvojumus. 13. pantā to atbrīvojumu starpā, kas attiecas uz valsts teritorijā veiktajām darbībām, ir paredzēti arī atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs (A daļas 1. punkts), kas ietver:

“[..]

g) t?du pakalpojumu sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ti ar sociālās apr?pes un sociālās nodrošināšanas darbu (4), ko veic publisko ties?bu subjekti vai citas organizācijas, ko attiec?g? dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

h) t?du pakalpojumu sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ti ar bērnu un jauniešu aizsardzību, ko veic publisko ties?bu subjekti vai citas organizācijas, ko attiec?g? dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

[..].”

4. Minētās ties?bu normas tās pašas A daļas 2. punkta a) apakšpunktā organizācijām, kas ir privāto ties?bu subjekti, paredz atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakāujot to vienam vai vairākiem no šādiem nosacījumiem:

– tās [organizācijas] pastāvīgi necenšas gūt peļņu, taču jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

– tās pilnīgi brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteresētas attiecīgā darbību iznākumā;

– tās nosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādam apstiprinātam cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, – zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis;

– attiecīgā pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis”.

II – Pamata prasības fakti un valsts tiesības

5. 1997. gada 22. aprīlī sabiedrības *Kingscrest Associates Limited* un *Montecello Limited* izveidoja personālsabiedrību (“partnership”) ar nosaukumu “*Kingscrest Residential Care Homes*” (turpmāk tekstā – “*Kingscrest*”), lai peļņas gūšanas nolūkā apsaimniekotu ētrās gados vecu cilvēku un divas bērnu izmitināšanas un aprūpes vietas, kas tika pienācīgi reģistrētas saskaņā ar *Registered Homes Act 1984* (Likums par sertificētām aprūpes iestādēm) un *Children Act 1989* (Likums par bērnu aizsardzību). Kopš 2002. gada 1. aprīļa, kad spēkā stājās *Care Standards Act 2000* (Likums par aprūpes standartiem, ar kuru tika atcelti abi iepriekšjie), visi seši centri tika reģistrēti par šo jomu atbildīgajā *National Care Standards Commission*.

6. *Charities Act 1993* [1993. gada likums par labdarības organizācijām] regulā labdarības organizāciju (angļu valodā – “charities”) darbību, 96. pantā tās definējot kā organizācijas ar juridiskas personas tiesībām vai bez tās, kas izveidotas labdarības mērķiem (“charitable purposes”) un pakāutas *High Court* [Augstākās tiesas] kontrolei. [Likuma] 97. pantā noteikts, ka šos mērķus nosaka “saskaņā ar Anglijas un Velsas tiesībām” (5).

7. Līdz 2002. gada 21. martam ar *Value Added Tax Act 1994* (Likums par PVN) 9. pielikuma 7. grupas 9. punktu no aplikšanas ar PVN tika atbrīvoti tikai tādā bezpeļņas labdarības pakalpojumi, ko sniedz minētās kategorijas organizācija vai publisko ties?bu subjekts, un tādējādi tobrād *Kingscrest* darbība tika aplikta ar nodokli, jo tā vienmēr ir strādājusi peļņas gūšanas nolūkā.

8. Tāču pāc norādītā datuma ar *Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002* (SI 2002/762) (Noteikumi par sociālās un veselības aizsardzības jomā piemērojamo PVN) minētā 9.

punkta redakcija tika grozīta tādējādi, ka atbrīvojuma piešķiršanai vairs nav nepieciešams, lai darbības nebūtu peļņas gūšanas mērķa, pat tad, ja to veic privāts uzņēmums, ko "regulē valsts".

9. Ciktāl tas attiecas uz šo lietu, 6. komentārs par 7. grupu "sociālās aprūpes pakalpojumi" ir definēti kā pakalpojumi, kas tieši saistīti ar "sniegto aprūpi, ārstēšanu un apmācību nolūkā uzlabot gados vecu, slimu, grūtbūs nonākušu vai invaliditātes skartu cilvēku fizisko un garīgo labsajūtu", kā arī ar "bērnu vai jauniešu aizsardzību". Tādējādi, ja tos sniedz privāta apvienība, ko "regulē valsts", tiek ņemta vērā vienīgi darbība, kuras veikšanai tā ir izveidota.

10. Savukārt 8. komentārs noteikts, ka organizācija, ko "regulē valsts", ir tāda, ko apstiprinājis, reģistrājis vai no šī pienākuma atbrīvojis ministrs vai cita amatpersona saskaņā ar parlamenta vispārējo likumu (6).

11. Nav apstrīdēts, ka *Kingscrest* atbilst šim raksturojumam, sniedzama aprūpes pakalpojumus, kas kopš 2002. gada 21. marta tiek atbrīvoti no PVN, un tādēļ *Commissioners of Customs and Excises* (Netiešo nodokļu pārvalde) tajā pašā dienā to svētroja no nodokļa maksātāju reģistra.

III – Prejudiciālie jautājumi

12. *Kingscrest* šo lūgumu pārsūdzēja *VAT and Duties Tribunal*, apgalvodama, ka, atbrīvojot tās darbību [no nodokļa], esot pārkāpts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkts. Pirms sprieduma pieņemšanas minētā iesniedzējtiesa uzdeva Tiesai šāds prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai var atsaukties uz citām [Sestās] direktīvas 77/338/EEK valodu versijām, lai noteiktu jēdziena "*charitable*" nozīmi, kas atrodams [angļu versijā] 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktā, un vai šim jēdzienam ir jābūt tādai pašai nozīmei kā iekšējās tiesībās?

2) Vai gadījumā, ja [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka tie ir piemērojami labdarības organizācijai, vai tie ir piemērojami arī tādai apvienībai kā "*partnership*" *Kingscrest Residencial Care*, kuras mērķis ir peļņas gūšana?

3) Vai [Sestās] direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība šā noteikuma nolūkā par labdarības organizāciju atzīt atbilstoši *Care Standards Act 2000* (vai *Registered Homes Act 1984*, vai *Children Act 1989*) reģistrētu organizāciju, kas tomēr nav publisko tiesību subjekts un kurai saskaņā ar dalībvalsts tiesību m nav labdarības organizācijas ("*charity*") statusa?"

IV – Tiesvedība Kopienu Tiesā

13. Eiropas Kopienų Tiesas Statūtu 20. pantā noteiktajā termiņā rakstveida atbildes iesniedza Apvienotās Karalistes valdība, *Kingscrest* un Komisija, kuru attiecīgā pārstāvji piedalījās 2005. gada 27. janvārī tiesas sēdē, kur tika uzklauti visi mutvārdu atbildes.

V – Prejudiciālo jautājumu vērtējums

A – Ievada atbildes: "Kopienų PVN iedzimtais grāfs" (7)

14. Lai arī ir pārstēdzoši, ka uzņēmums, kura darbība ir atbrīvota no nodokļa, pret to iebilst un lūdz tam piemērot nodokli, tomēr atbrīvojums tam kaitē, jo, kā galapatērētājam tiek ot pazeminātam savs statuss, tas nevar atskaitīt nodokļa maksājumus, kas veikti, iegādājoties savas darbības veikšanai vajadzīgās preces un saņemot pakalpojumus.

15. Šāda situācija pretdabiski ietekmē sistēmu, jo nodokļu maksātājs, uz ko attiecināms

atbr?vojums, m??in?s š?s nelabv?l?g?s sekas atspogu?ot cen?s un t?d?j?di objekt?vi atbr?vojumi, kas paredz?ti, lai veicin?tu noteikta veida darb?bas vai stimul?tu noteiktas ražošanas nozares, noved?s pie v?lamajam rezult?tam pret?ja rezult?ta, “nodok?u priekšroc?b?m” sad?rdzinot saimnieciskos dar?jumus.

16. Ne bez pamata daži autori uzskata, ka ar atbr?vojumiem kop?gaj? PVN sist?m? tiek p?rk?pts nodok?a visp?r?gas piem?rošanas princips un mazin?ta t? neitralit?te (8), nor?dot, ka attiec?b? uz š?da veida nodokli b?tu piem?rot?k noteikt zem?kas vai pat minim?las nodok?a likmes, t?d?j?di nodrošinot l?dzv?rt?gus gal?jos ie??mumus, vienlaikus netrauc?jot sist?mas darb?bai (9).

B – *Interpret?cijas krit?riji, it ?paši “valodu krit?rijs” (pirmais jaut?jums)*

17. Savu dialogu ar Tiesu Apvienot?s Karalistes tiesa uzs?k ar jaut?jumu, kur? paustas divu veidu šaubas, kas jau ir klieđtas ar judikat?ras pal?dz?bu. Pirmk?rt, šaubas ir par to, vai j?dziens “charitable”, kas izmantots Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunkt?, ir saprotams valsts ties?bu vai Kopien? ties?bu sist?mas konkr?to vajadz?bu kontekst?. Ja atbilde dr?z?k b?tu v?rsta uz otro gad?jumu, tad otrais min?jums, veicot šo interpret?šanu, attiecas uz iesp?ju apl?kot ties?bu normas redakciju cit?s valod?s.

18. K? nor?d?ju 2001. gada 12. j?lija un 2004. gada 25. marta secin?jumos liet?s *CSC Financial Services* un *Cimber Air* (10), lai iez?m?tu risin?jumu, b?tu noder?gi atg?din?t vadl?nijas, kas pie?emtas t?du ties?bu normu interpret?šanai, kas paredz zin?mu tiesisku dar?jumu atbr?vošanu no PVN.

19. Toreiz es skaidri nor?d?ju uz to, ka, ja pien?kumus maks?t nodokli ir Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? noteikts k? visp?r?ja ties?bu norma, tad atbr?vojumi ir iz??mums, kas saska?? ar judikat?ru (11) k? atk?pe no nodok?u maks?šanas pien?kuma ir j?interpret? šauri – taj? pat laik? j?dzienus, kas izmantoti, lai šos atbr?vojumus raksturotu, neinterpret?jot tik šauri, k? rezult?t? netiek sasniegts m?r?is, k? sasniegšanai šie atbr?vojumi dom?ti (12).

20. Vienl?dz es ar? uzsv?ru kop?j? PVN sist?m? sp?k? esošo neitralit?tes principu, kas netiek iev?rots atbr?vošanas no nodok?iem sist?m? tikt?l, cikt?l taj? pien?kums maks?t nodok?us netiek uzskat?ts par l?dzekli konkurences veicin?šanai kop?j? tirg? t?d? apm?r?, ka, lai nodrošin?tu pievienot?s v?rt?bas nodok?a tiesisk? regul?juma sader?gumu un saska?u vis?s dal?bvalst?s, ir j?atz?st, ka Sest?s direkt?vas X sada?? ir izmantoti autonomi Kopien? ties?bu j?dzieni.

21. Cikt?l tas attiecas uz šo gad?jumu – k? noteikts preambulas vienpadsmitaj? apsv?rum?, Sest?s direkt?vas 13. pant? ir ieviests vienots atbr?vojumu uzskait?jums, lai Kopien? pašu l?dzek?us vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di; no t? izriet, ka šie nodok?u pas?kumi ir savrupi j?dzieni, kas norobežojami no Eiropas Savien?bas ties?bu sist?mas konteksta, ?emot v?r? to struktur?l?s vajadz?bas, k? nesen atg?din?ts min?taj? spriedum? liet? *Temco Europe* (16. punkts) (13).

22. T?d?? 13. pantu var interpret?t atbilstoši katras valsts ties?b?m, vien?gi ja š?d? ce?? tiek ieg?ta defin?cija, ar ko nodrošina vien?du piem?rojam?bu vis? Kopien?, bet pret?j? gad?jum? ir j?izmanto cits, no valstu sist?m?m neatkar?gs avots, lai nodrošin?tu Kopien? ties?bu efektivit?ti. Š?d? izp?t? t? sauktais “valodu krit?rijs” ir ?rk?rt?gi noder?gs, jo, noskaidrojot š? instit?ta b?t?bu un iemeslus, kas pamato t? atz?šanu, pien?c?gi ?emot v?r? kop?jai PVN sist?mai rakstur?go nodok?u neitralit?tes principu, Sest?s direkt?vas formul?juma noz?mes izpratnei oblig?ti ir nepieciešams pielietot daž?du valodu versijas (14).

23. T?d?j?di es ierosinu Tiesai uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t, ka, noskaidrojot Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunkt? ietvert? j?dziena “labdar?bas”

(angļu valodā "charitable") nozīmē, var izmantot citas Kopienas oficiālo valodu versijas, lai nodrošinātu vienotu interpretāciju; šim jēdzienam nav jāpiešķir no valsts tiesību izrietoša nozīme gadījumā, ja tā rezultātā tiek iegūtas atšķirīgas interpretācijas.

24. Šis pētījais precīzums liek pārsniegt jautājuma robežas, jo vienkāršā Kopienas tiesību izpratnē ir jānodrošina Tiesai, kam pārcēlspūšgas dažādu tulkojumu izvērtēšanas valsts tiesai jānorāda, ka ar tiesību normu minētajā "organizācijām, kas atzītas par labdarības organizācijām" (angļu valodā "organizations recognized as charitable"), kuras savos rakstveida apsvērumos norāda Komisija, tiek domātas organizācijas, kas sniedz aprūpes pakalpojumus.

25. Šis risinājums ir jāizmanto ne vien tāpēc, ka vairumā direktīvas valodu versiju (15) tiek izmantoti spēkā esošie jēdzieni "carácter social" (angļu valodā – "social nature") tuvi jēdzieni (16), bet arī tāpēc, ka tas visvairāk atbilst minētās direktīvas mērķim. Analizējot 13. panta A daļas 1. punktu, ir izsecināms nolūks [no nodokļa] atbrīvot darījumus, kas savas ciešās saistības ar pašiem sociālās un demokrātiskās tiesiskās valsts mērķiem dēļ (17) ir uzskatāmi par vispārīgām interesēm atbilstošiem un sakarīgas darbības, ko valsts vara parasti ir veicinājusi un organizējusi tieši vai ar starpnieku palīdzību (pasta un radio un televīzijas pakalpojumi, veselības aizsardzība, izglītība, sociālā nodrošināšana, bērnība un jauniešu aizsardzība, reliģiskās brīvības izmantošana, fiziskā audzināšana un sports, kultūras veicināšana). Šādos apstākļos šā iet neapstrīdams tas, ka angļu valodas vārds "charitable" neattiecas uz šālsirdību vai labdarību, ko veic privātpersonas, un nesavtīgu palīdzību grūtībās nonākušām personām (18), bet gan ir lietots plašākā nozīmē publiskā sfērā, kas sevī var ietvert nesavtīgu darbību, bet aptver visas nelabvēlīgās apstākļos esošu grupu atbalsta politikas.

26. Iepriekš minētie apsvērumi noved pie pārējiem Apvienotās Karalistes uzdotajiem jautājumiem.

C – "Labdarības" pretnostatījums peļņas gūšanai (otrais jautājums)

27. Nākamajam jautājumam mērķis ir noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) un h) apakšpunkta kontekstā privāta apvienība, kuras mērķis ir peļņas gūšana, var tikt uzskatīta par "labdarības organizāciju" (angļu valodā – "social").

28. Apstiprinošā atbilde ir balstīta uz diviem argumentiem: pirmais ir teleoloģisks, savukārt otrs – sistēmatisks.

29. Nevajadzētu aizmirst, ka atbrīvojumi, kuru esmu norādījis secinājumos iepriekš minētajā lietā *CSC Financial Services* (18. punkts), ir nodokļu priekšrocības, kas izpaužas kā ekonomiska rakstura iedrošinājums ar negatīvu iezīmi. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkts tiek balstīts uz objektīviem kritērijiem, no nodokļa atbrīvojot zināmas darbības, kas citkārt būtu apliekamas ar nodokli, lai stimulētu attiecīgās nozares. Tādējādi atbrīvojums attiecas uz tiesiskiem darījumiem un nevis to veicējiem, lai arī viņi no tā gūst labumu (19). Tādēļ, pastāvot mērķim sekmēt un veicināt valsts iestāžu un "labdarības" organizāciju aprūpes darbu, nav būtiskas nozīmes tam, vai tās darbojas, lai gūtu peļņu, vai nē. Pretējā gadījumā varētu tikt apdraudēta kopīgā PVN sistēma un netiktu ievērots neitralitātes princips, jo tādējādi tiktu pavārtā iespēja atkarībā no atšķirībām dalībvalstu tiesību sistēmās atšķirīgi vērtēt līdzīgas darbības.

30. Komisijas piedāvātais strukturālais skaidrojums papildina iepriekšējo argumentāciju, balstoties uz diviem argumentiem. Saskaņā ar pirmo, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta atbrīvojumu neattiecinot uz apvienību, kas darbojas peļņas gūšanas nolūkā, tas tiek darīts nepārprotami – kā l) un m) apakšpunktā (20). Otrās balstās uz to, ka pretējā gadījumā 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktam nebūtu nozīmes, jo, ņemot vērā dalībvalstīm 1. punkta g) un h) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu piešķiršanu privātiem uzņēmumiem pakārtot nosacījumam, ka tie pastāvīgi neveic darbību peļņas gūšanas nolūkos, tiek atzīts, ka minētā

pirm? ties?bu norma aptver gad?jumus, kur nol?ks ir g?t pe??u.

31. Manis pied?v?tais risin?jums ir netieši atbalst?ts judikat?r?. Faktiski p?c tam, kad spriedum? liet? *Bulthuis-Griffioen* (21) par šo jaut?jumu netika pie?emts l?mums un fizisku personu darb?bai tika liegtas priekšroc?bas, uzsverot, ka š?dos apst?k?os nebija vajadz?bas izteikties jaut?jum? par pe??as g?šanu, spriedum? liet? *Gregg* (22) š? s?kotn?j? tendence tika labota, atz?stot, ka g) apakšpunkts aptver fiziskas personas, kas darbojas uz??mum?, t?d?j?di, ka atbr?vojums attiektos uz apr?pes darbu, ko veic apvien?bas, kas darbojas, lai g?tu pe??u, jo “darbošan?s uz??mum?” j?dziens sev? ietver v?lmi p?c izdev?guma (23). Turkl?t spriedum? liet? *Hoffmann* (24) tika noteikts, ka uz??muma darb?bas komerci?lais raksturs Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as kontekst? neizsl?dz to, ka š?da darb?ba ar? atbilstu visp?r?j?m interes?m (38. punkta *in fine*), jo m?r?is ir sekm?t uz visp?r?ja sabiedrisk? labuma veicin?šanu v?rstu darb?bu neatkar?gi no pakalpojuma ekonomisk? un tiesisk? rež?ma.

32. ?sum?, apst?klis, ka personas, kas veic darb?bu Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunkt? paredz?taj? jom?, darbojas, lai g?tu pe??u, t?s neliedz uzskat?t par “labdar?bas organiz?cij?m”, un t?d?j?di princip? nekas neliedz š?di kvalific?t t?du uz??mumu k? *Kingscrest*.

D – *Dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba, atz?stot priv?tu apvien?bu par “labdar?bas organiz?ciju” (trešais jaut?jums)*

33. Ar savu p?d?jo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai valsts iest?d?m piem?t r?c?bas br?v?ba š? statusa pieš?iršan? organiz?cij?m, kas nav publisko ties?bu subjekti. Kopien? judikat?r? ir sniegta apstiprinoša atbilde divos sal?dzinoši nesenos spriedumos: pirmais tika pie?emts liet? *Kügler* (25) un otrs – liet? *Dornier* (26). Š?da veida prejudici?l? jaut?juma noskaidrošanai pietiktu ar nor?di uz spriedumiem šaj?s liet?s, bet jaut?jums ir formul?ts – lai ar? tikai netieši –, paužot šaubas par to, vai re?istr?cija saska?? ar *Care Standards Act 2000* (iepriekš – *Registered Homes Act 1984* un *Children Act 1989*) ir š?s r?c?bas br?v?bas pien?c?gas izmantošanas izpausme. Lai to noskaidrotu, ir j?preciz? daži aspekti.

34. Ar min?tajiem spriedumiem dal?bvalst?m netiek pieš?irta piln?ga br?v?ba š?s varas realiz?šan?, to pak?rtojot Kopien? principiem, jo ?paši vienl?dz?gas attieksmes principam (sprieduma liet? *Kügler* 56. punkts), turpin?jum? uzskaitot vair?kus aspektus: nodok?u maks?t?ja veikt?s darb?bas atbilst?ba visp?r?j?m interes?m, tas, ka citi nodok?a maks?t?ji, kas sniedz tos pašus pakalpojumus, sa?em l?dzv?rt?gu atzin?bu, un apst?klis, ka slimokases un citas soci?l?s nodrošin?šanas iest?des liel? m?r? sedz attiec?go pakalpojumu izmaksas (sprieduma liet? *Kügler* 58. punkts un sprieduma liet? *Dornier* 72. punkts).

35. T?d?? ir j?noskaidro š? j?dziena noz?me un j?sniedz konkr?tas vadl?nijas, lai visprec?z?k noteiktu š?s r?c?bas br?v?bas robežas, nosakot iesniedz?jtiesai skaidri noteiktus ietvarus, k?dos ir j?lemj par valsts ties?bu normu, kas ir t?s ekskluz?v? kompetenc?.

36. Pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka PVN nozar?, konkr?t?k, objekt?vu atbr?vojumu jom? nodok?u p?rvaldes nedr?kst izmantot savas pilnvaras, mazinot nodok?a neitralit?ti un p?rk?pjot esošo vienl?dz?gas attieksmes pras?bu, neaizmirstot šo atbr?vojumu ?rk?rt?jo raksturu. T?d?? past?v divi Tiesas min?ti “principi?li” ierobežojumi: viens, kas attiecas uz visp?r?j?m interes?m atbilstošas darb?bas raksturu, un otrs, kas k? pras?bu attiec?b? uz PVN izvirza vienl?dz?gu attieksmi pret l?dz?g? situ?cij? esošiem tirgus dal?bniekiem (27), no k? secin?ms, ka kvalific?šanas krit?rijiem j?b?t neitr?liem, abstraktiem un noteiktiem iepriekš.

37. Pie š?da paša secin?juma var non?kt, apl?kojot pašas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as strukt?ru, jo 1. punkt? dal?bvalst?m ir noteikts pien?kums no nodok?a atbr?vot t?du pakalpojumu

sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ta ar soci?l?s apr?pes un soci?l?s nodrošin?šanas darbu, k? ar? b?rnu un jauniešu aizsardz?bu, ko veic publisko ties?bu subjekti vai citas organiz?cijas, ko attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par “labdar?bas organiz?cij?m”, attiec?b? uz š?m p?d?j?m 2. punkta a) apakšpunkt? preciz?jot, ka priekšroc?bu pieš?iršanu var pak?rtot vienam vai vair?kiem nosac?jumiem – tostarp past?v?gam pe??as g?šanas nol?kam, filantropijai vai apstiprin?tu cenu vai t?du cenu piem?rošanai, kas ir zem?kas par tirgus cen?m.

38. Jau esmu nor?d?jis, ka š? ties?bu norma neliedz par “labdar?bas organiz?ciju” uzskat?t t?du organiz?ciju, kas darbojas, lai g?tu pe??u, un šaj? br?d? v?l?tos uzsv?rt, ka – atbilstoši Komisijas min?tajam – par t?du neliedz uzskat?t ar? jebkuru uz??mumu, kas sniedz pakalpojumus saist?b? ar darb?bu, ko neapliek ar nodokli, jo, š?di r?kojoties, noz?mi zaud?tu ne vien abu noteikumu savstarp?j? mijiedarb?ba, bet ar? atk?pe b?tu visp?r?ga rakstura noteikums. T?d?? dal?bvalst?m ir j?nov?rt? ne vien darb?bas veids, bet ar? t?s organizatorisk? strukt?ra un veids, k?d? t? darbojas (28).

39. Š?dos apst?k?os t?da k? *Care Standards Act 2000* sist?ma, kuras ietvaros re?istr?cijas br?d? *National Care Standards Commission* “labdar?bas organiz?cijas” (ang?u valod? – “*charitable organisation*”) statuss tiek pieš?irts apr?pes organiz?cij?m, kas atbilst paš? Apvienot?s Karalistes likumdošan? izvirz?taj?m pras?b?m, t?s pak?aujot past?v?gai t?das *ad hoc* iest?des kontrolei, kura var izvirz?t papildu nosac?jumus likumdev?ja stingri noteiktos ietvaros, š?iet, ir sader?ga ar izvirz?taj?m pras?b?m, lai ar? – k? jau nor?d?ts spriedumos liet?s *Kügler* un *Dornier* (attiec?gi 57. un 74. punkts) – š?ds izv?rt?jums ir j?veic iesniedz?jtiesai.

VI – Secin?jumi

40. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz *VAT and Duties Tribunal* jaut?jumiem atbild?t š?di:

“1) lai noskaidrotu Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunkt? izmantoto j?dzienu “labdar?bas” (ang?u valod? – “*charitable*”), ir j?apl?ko min?t?s ties?bu normas versija cit?s valod?s; šim j?dzienam nav j?pieš?ir no valsts ties?b?m izrietoša noz?me gad?jum?, ja t? rezult?t? tiek ieg?tas atš?ir?gas interpret?cijas;

2) apst?klis, ka tirgus dal?bnieks, kas veic Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunkt? min?tu darb?bu, kas atbr?vojama no nodok?a, r?kojas, lai g?tu pe??u, princip? neliedz to uzskat?t par “labdar?bas organiz?ciju”;

3) dal?bvalst?m piem?t r?c?bas br?v?ba pieš?irt priv?tai apvien?bai “labdar?bas organiz?cijas” statusu min?t?s ties?bu normas izpratn?, bet, to ?stenojot, t?m, no vienas puses, ir j?iev?ro PVN neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes pret nodok?u maks?t?jiem principi, un, no otras puses, ir j??em v?r? darb?bas raksturs un t?s veikšanas m?r?is, to nosakot saska?? ar iepriekš noteiktiem, objekt?viem un abstraktiem krit?rijiem, ?emot v?r? t?s organizatorisko strukt?ru un veidu, k?d? t? darbojas. Šo ierobežojumu iev?rošanu katr? atseviš?? gad?jum? ir j?izv?rt? valsts tiesai.”

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).

3 – Šajos secin?jumos es izmantoju t?dus j?dzienus k? “apr?pe”, “soci?l? nodrošin?šana”,

“apr?pes darbs” un citus taml?dz?gus j?dzienus, lai aptvertu min?taj?s ties?bu norm?s aprakst?tos tiesiskos dar?jumus.

4 – Citu valodu versij?s, piem?ram, netiek min?ti veco ?aužu pansion?ti.

5 – R?kojum? par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu (17. punkt?) nor?d?ts, ka 1981. gada l?mum? (*Income Tax Commissioners* pret *Pemsel* [1981] AC 531) *House of Lords* apstiprin?ja, ka j?dziena “charitable” juridisk? noz?me nesakr?t ar t? noz?mi sarunvalod? un ir pal?dz?ba tr?c?gajiem, izgl?t?bas un reli?ijas veicin?šana, k? ar? citi sabiedriski der?gi pakalpojumi, kas no juridisk? viedok?a ir galvenie objekt?vie labdar?bas m?r?i.

6 – Tas izsl?dz normas, kas da??du viet?jo pašvald?bu teritorij?s st?jas sp?k? da??dos datumos.

7 – Šo izteicienu esmu aizguvis no Ibáñez García, I. Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario. *No: Noticias de la Unión Europea*, 2003, Nr. 226, 103.–115. lpp.

8 – Skat.: Pérez Herrero L. M. *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, izdevniec?ba “Cedecs”, Barcelona, 1997, 201. lpp. Iba?ezs Garsija I. [*Ibáñez García, I.*] iepriekš min?taj? darb? (103. un 104. lpp.) ar piem?ru izskaidro, ka ar neitralit?tes principu nav sader?gs Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkt? un 19. pant? paredz?tais sam?r?guma noteikums, lai ar? Kopien? judikat?r? ir noteikts cit?di: 1996. gada 11. j?lija spriedum? liet? C?306/94 *Régie Dauphinoise* (*Recueil*, I?3695. lpp.) apgalvots, ka šo noteikumu m?r?is ir “nodrošin?t kop?g?s PVN sist?mas garant?t? absol?tas neitralit?tes m?r?a sasniegšanu”.

9 – T? apgalvo I. Iba?ezs Garsija, *op. cit.*, 105. lpp.

10 – 2001. gada 13. decembra spriedums liet? C?235/00 *CSC Financial Services* (*Recueil*, I?10237. lpp.) un 2004. gada 16. septembra spriedums liet? C?382/02 *Cimber Air* (Kr?jums, I?8379. lpp.).

11 – 1990. gada 26. j?nija spriedums liet? C?185/89 *Velker Internacional Oil Company* (*Recueil*, I?2561. lpp., 19. punkts), 1997. gada 5. j?nija spriedums liet? C?2/95 *SDC* (*Recueil*, I?3017. lpp., 20. punkts), 2000. gada 12. septembra spriedums liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp., 64. punkts) un 2001. gada 8. marta spriedums liet? C?240/99 *Skandia* (*Recueil*, I?1951. lpp., 32. punkts). Iepriekš?jiem spriedumiem ir pieskait?mi tr?s 2003. gada 20. novembra spriedumi liet?s C?8/01 *Taksatorringen* (*Recueil*, I?13711. lpp.), C?212/01 *Unterpertinger* (*Recueil*, I?13859. lpp.) un C?307/01 *d’Ambrumenil* (*Recueil*, I?13989. lpp.), attiec?gi 36., 34. un 52. punkts. Atbr?vojumu no nodok?iem šauras interpret?cijas principu Tiesa nesen ir atk?rtoti apstiprin?jusi 2004. gada 18. novembra spriedum? liet? C?284/03 *Temco Europe* (Kr?jums, I?11237. lpp., 17. punkts).

12 – T? uzsv?ru jau min?to secin?jumu liet? *Temco Europe* 37. punkt?; šis risin?jums ir p?r?emts sprieduma 17. punkt?.

13 – Min?taj? spriedum? rodamas atsaucis uz 2000. gada 12. septembra spriedumu liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, I?6301. lpp., 51. punkts), 2003. gada 16. janv?ra spriedumu liet? C?315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I?563. lpp., 25. punkts) un 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C?275/01 *Sinclair Collis* (*Recueil*, I?5965. lpp., 22. punkts). L?dz?gi noteikts ar? 2000. gada 12. septembra spriedum? liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp., 63. punkts), 2001. gada 4. oktobra spriedum? liet? C?326/99 “*Goed Wonen*” (*Recueil*, I?6831. lpp., 47. punkts) un 2003. gada 8. maija spriedum? liet? C?269/00 *Seeling* (*Recueil*, I?4101. lpp., 46. punkts).

14 – Valodu dažādība un ar to saistītais problēmas literatūrā ir aplūkotas jau kopš seniem laikiem: tā kā jau 1605. gadā M. de Servantes [M. de Cervantes] darbā “*El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*” [“Atjautīgais idalgo Lamančas Dons Kihots”] (RBA, izdevniecība “Martín de Riquer”, Barselona, 1994. gads, pirmā daļa, 2. nodaļa, 113. lpp.) rakstāja: “Tā bija piektdiena un visā iebraucamajā vietā nebija nekā cita, izņemot dažas porcijas zivju, ko Kastīlijā sauc par “*abadejo*”, Andalūzijā par “*bacallao*” un citviet “*curadillo*”, un vēl citviet “*truchuela*”.”

15 – Atsaukos uz Kopienas oficiālajam valodām dienā, kad tika pieņemts šis prejudiciālais nolikums (2003. gada 26. novembris).

16 – Redakcija franču valodā (“*caractère social*”), portugāļu valodā (“*carácter social*”), itāļu valodā (“*carattere sociale*”), vācu valodā (“*soziale Charakter*”), nīderlandiešu valodā (“*sociale aard*”), grieķu valodā (“*???????????? ??????????*”) un somu valodā (“*luonteeltaan yhteiskunnallisuus*”) ietver terminus, kas vairāk līdzinās spāņu valodas terminam “*carácter social*”. Savukārt zviedru valodā (“*välgörehetsorganisationer*”) un dāņu valodā (“*almennyttig karakter*”) izmantotie termini vairāk līdzinās formulējumiem angļu valodā.

17 – Juridiskajā literatūrā tiek minēti “labklājības valsts” pakalpojumi (skat. Pérez Herrero, L. M., *op. cit.*, 204. lpp.).

18 – Ķ. Dikenss [Ch. Dickens] darbā “*The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*” [“Mārtins Čezlvičs”] (izdevniecība “Penguin Books”, 1968. gads, 515. lpp.) savam personāžam Tigam, saskaroties ar finanšu grūtībām, liek atbildēt: “Labklājība sākas mājās, bet taisnība – pie kaimiņiem.”

19 – Kingscrest cenšas parādīt savu nolikuma gūtā peļņu, lai uz to neattiektos tiesību norma par atbrīvojumu, tomēr smagi kļūdās, jo atbrīvojums nav subjektīvs. 2002. gada 21. marta spriedumā lietā C-174/00 *Kennemer Golf (Recueil, I-3293. lpp.)* tas šķiet tā kvalifikācija, pieļaujot, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta no h) līdz p) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu mērķis ir piešķirt priekšrocības zināmām organizācijām, kuru darbība ir vērsta uz nekomerciāliem mērķiem (19. punkts), bet, to izņemot šķērķi, šis apgalvojums, bēdams vienīgi *obiter dictum*, atbalsta pretēju viedokli, jo šis atbrīvojums pamatā balstās uz veiktās darbības veidu. J. F. Pont Clemente darbā “*La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*” (izdevniecība “EDERSA”, 1986. gads, 26. un 27. lpp.) uzskata, ka, likuma savstarpēji nošķirot noteiktas darbības un – lai gan tās ir apliekamas ar nodokli telpā, ka tas noteikts pašā likumā – tās ar nodokli neapliekot, runa var būt vienīgi par objektīvu atbrīvojumu. Turpretim, likumdevējam no nodokļa atbrīvojot nodokļu maksātāju vai kādu nodokļu maksātāju kategoriju – kuriem gadījumā, ja šāda izņēmuma normas nebūtu, būtu jāpilda pienākums – tiek radīts subjektīvs atbrīvojums. Pirmie nerada pamatu nodokļa uzlikšanas tiesiskajam attiecībām, savukārt otrie vienīgi atbrīvo šo personu no pienākuma, neliedzot šādu pienākumu attiecināt uz citiem.

20 – [Minētās normas] l) apakšpunktā minētas “bezpeļņas organizācijas ar politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem”, savukārt m) apakšpunktā ir norādīts uz pakalpojumiem, “ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos”.

21 – 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-453/93 *Bulthuis-Griffioen (Recueil, I-2341. lpp.)*.

22 – 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg (Recueil, I-4947. lpp.)*.

23 – Interesanta ir argumentācija, ko ģenerālvokāts Kosmas [Cosmas] pārdzirdis secinājumu lietā *Gregg*

24. un turpmākajos punktos.

24 – 2003. gada 3. aprīļa spriedums lietā C-144/00 *Hoffmann* (*Recueil*, I-2921. lpp.).

25 – 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 54. punkts).

26 – 2002. gada 6. novembra spriedums lietā C-45/01 *Dornier* (*Recueil*, I-12911. lpp., 69. punkts).

27 – Ne velti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta pēdējais ievilkums liedz dalībvalstīm, izmantojot savu rīcības brīvību, radīt konkurences traucējumus, radot neizdevīgu stāvokli komercuzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā nodoklis.

28 – Šie apsvērumi nav pretrunā atbrīvojuma objektivitātei, kas jāprojēma ņem vērā darbības raksturu ar nosacījumu, ka tiek ierobežots atbrīvojuma subjektīvais aspekts, kas – lai tiktu piemērots atbrīvojums – kļūst par prasību izvirza no nodokļa atbrīvoto pakalpojumu sniedzēju organizāciju atbilstību konkrētiem nosacījumiem.